

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 25877C**

Inscrit le 8 juillet 2009

---

### **Audience publique du 11 février 2009**

**Appel formé par l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg  
contre  
un jugement du tribunal administratif du 4 juin 2009 (n° 24908 du rôle)  
dans un litige l'opposant à M. ... ..,  
en matière d'impôt sur le revenu**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 25877C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 8 juillet 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, sur base d'un mandat afférent lui conféré le 25 juin 2009 par le ministre des Finances, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif le 4 juin 2009, ayant déclaré justifié le recours introduit par Monsieur ... .., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 juillet 2008 (n° C 14492 du rôle) ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2007, émis le 28 mai 2008, de manière à avoir réformé ladite décision directoriale en ce sens que les frais relatifs à un ordinateur et une imprimante de l'ordre de 2.743,41 euros sont à prendre en compte à titre de frais d'obtention et avoir renvoyé le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution et pour transmission au bureau d'imposition compétent ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 16 septembre 2009 par Maître Nicolas DECKER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte de Monsieur ... .. ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 12 octobre 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire en duplique déposé au greffe de la Cour administrative le 29 octobre 2009 par Maître Nicolas DECKER pour compte de Monsieur ... .. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Nicolas DECKER en leurs plaidoiries respectives aux audiences publiques des 10 et 17 décembre 2009.

-----

Le bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit en date du 28 mai 2008 à l'égard de Monsieur ... ..., professeur de chimie au Lycée technique ... à ..., un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques relatif à l'année 2007. Ce bulletin informa Monsieur ... de ce que le bureau d'imposition s'était écarté de sa déclaration d'impôt sur le point des frais d'obtention déclarés en relation avec son occupation salariée en ce que les « *frais d'obtention effectifs déclarés* [étaient] *non déductibles suivant article 105, alinéa 1<sup>er</sup> et article 12, numéro 1 LIR* », le refus de déduction ayant concerné plus précisément l'acquisition d'un ordinateur personnel portable et d'une imprimante que Monsieur ... avait déclaré utiliser dans le cadre de son travail comme professeur.

Par courrier daté du 24 juin 2008, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre de ce bulletin d'impôt en critiquant le refus du bureau d'imposition de déduire les frais d'acquisition de l'ordinateur et de l'imprimante comme frais d'obtention et en affirmant qu'il aurait besoin de ces outils informatiques pour l'exercice de sa profession et qu'il les utiliserait exclusivement, sinon quasi exclusivement à cette fin.

Par décision du 15 juillet 2008, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné « *le directeur* », rejeta ladite réclamation comme non fondée aux motifs suivants.

*« Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en considération ni le coût d'un nouvel ordinateur personnel ni celui d'une nouvelle imprimante qui lui serviraient quasi exclusivement pour l'exercice de sa profession de professeur de chimie et des activités y rattachées ;*

*Considérant que le réclamant fait valoir, dans la déclaration d'impôt de l'année litigieuse, comme frais d'obtention en relation avec son revenu provenant d'une occupation salariée, la somme de 2.743,41 euros se composant de 2.497,25 euros représentant le prix d'acquisition d'un nouvel ordinateur personnel et de 246,16 euros pour la nouvelle imprimante ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 105 alinéa 1<sup>er</sup> de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes ;*

*Considérant que l'article 12 alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R. dispose que ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets « les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité » ;*

*Considérant que les dépenses pour instruments de travail sont soumises aux règles générales délimitant, d'une part, les frais d'obtention et, d'autre part, les dépenses privées, telles qu'elles se dégagent notamment des articles 105 alinéa 1<sup>er</sup> et 12 n° 1<sup>er</sup> décrits ci-avant*

*(circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 105/2 du 16 mars 1998 donnant des précisions relatives au régime fiscal de certains frais d'obtention) ;*

*que ces règles précisent que les dépenses en question ne constituent des frais d'obtention que si elles servent exclusivement ou quasi exclusivement (à raison de 90% ou plus) à l'exercice de l'activité professionnelle et que dans ce cas la déduction fiscale porte sur l'intégralité de la dépense ;*

*que, par contre, lorsque ces dépenses servent à la fois à des fins professionnelles et à des fins privées, une ventilation de la dépense en une quote-part non déductible afférente au train de vie et une quote-part formant des frais d'obtention n'entre en ligne de compte, à titre exceptionnel, qu'en présence de critères objectifs permettant une séparation aisément réalisable et contrôlable de ces dépenses ;*

*qu'à défaut d'une possibilité de séparation facile et nette, les dépenses en rapport avec un bien utilisé dans le cadre du train de vie privé ne peuvent être scindées par voie de taxation sommaire en des dépenses de train de vie non déductibles et en des frais d'obtention et que dans ce cas la dépense intégrale est à considérer comme non déductible ;*

*Considérant que si, il y a un certain nombre d'années, un ordinateur personnel pouvait régulièrement être considéré comme un instrument de travail, les possibilités d'utilisation pour la vie privée ayant été fortement limitées et le coût du bien prohibitif par rapport à cet usage privé restreint, il en est autrement à l'heure actuelle où un ou plusieurs ordinateurs personnels équipent la majorité des ménages et servent à la fois à la documentation professionnelle, à la communication professionnelle et privée (courriels ; traitement de texte), à la récolte d'informations en relation avec l'emploi et les loisirs (Internet), à la réalisation de calculs financiers du ménage et même de support ludique et d'agenda ; qu'ainsi, d'après une vue typisée, l'ordinateur personnel relève, de nos jours, du domaine de la sphère privée, même si l'utilisation dans la sphère des revenus est non négligeable voire dominante ;*

*Considérant qu'il n'est nullement contesté en l'espèce que le réclamant utilise couramment, et même de façon prépondérante, son ordinateur pour de multiples tâches en relation avec son emploi, ni d'ailleurs que l'acquisition de ce bien ait été motivée également par des raisons professionnelles ; qu'il a d'ailleurs établi à suffisance la connexion entre matériel litigieux et activité professionnelle ;*

*Considérant cependant que le législateur a, par l'instauration du principe de l'interdiction de ventilation (Aufteilungsverbot), ancré à l'article 12 L.I.R., « voulu couper court aux problèmes de preuve soulevés par une telle ventilation », ainsi qu'il résulte des travaux préparatoires ... et notamment de la comparaison entre le commentaire gouvernemental, l'avis de la chambre de commerce et le rapport de la commission spéciale ;*

*Considérant qu'il n'est pas indifférent de constater qu'en République Fédérale d'Allemagne la jurisprudence relative au § 12 EStG, qui a servi de modèle à l'article 12 L.I.R., y voit une expression de l'égalité devant l'impôt dans la mesure où la disposition ainsi interprétée empêche certains contribuables de profiter de leur position économique et sociale pour déduire de leurs recettes brutes une partie des dépenses de train de vie que d'autres contribuables sont réduits à payer sur leurs revenus nets après impôt ... ; que ce n'est donc qu'à titre exceptionnel et pour des motifs d'équité propres à chaque espèce qu'elle admet une ventilation, à condition que la séparation des parts privée et professionnelle ne dépende pas d'une estimation sommaire mais repose sur des données objectives et faciles à*

*vérifier » (décision directoriale de juridiction contentieuse du 17 novembre 1982, n° C5951 du rôle) ;*

*Considérant cependant qu'en matière d'utilisation d'un ordinateur personnel, de tels critères objectifs et contrôlables font régulièrement défaut, et sont même difficilement concevables ; qu'ainsi le principe de l'interdiction de ventilation sort pleinement ses effets et s'oppose à la qualification de l'ordinateur comme instrument de travail au sens de l'article 106 L.I.R. et, par la suite, à la déduction du coût pour l'acquisition de l'appareil et de ses accessoires tant matériels qu'immatériels, dans tous les cas où le contribuable reste à défaut de produire la preuve d'une utilisation exclusive ou quasi exclusive à des fins professionnelles, i.e. d'une utilisation privée inférieure à dix pour cent, sans préjudice toutefois de la faculté de déduire le coût de logiciels spécifiques, exclusivement utilisables dans le cadre de la profession ;*

*Considérant qu'en l'espèce le réclamant a bien énuméré les nombreuses applications de son matériel informatique dans le domaine de son activité professionnelle ; qu'il est resté néanmoins à défaut de fournir des preuves ou des éléments de preuve que, contrairement à la vue typisée d'une utilisation mixte, il n'aurait pas fait usage de son équipement dans sa vie privée ;*

*Considérant qu'il s'ensuit que la déduction des frais pour ordinateur personnel se heurte en l'espèce à des prescriptions légales, notamment celles de l'article 12 L.I.R. ;*

*Considérant qu'il découle de tout ce qui précède que les frais litigieux ne sont pas susceptibles de rentrer parmi les frais d'obtention ;*

*Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit la réclamation en la forme,*

*la rejette comme non fondée ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 14 octobre 2008, Monsieur ... fit introduire un recours en réformation contre la décision directoriale précitée du 15 juillet 2008.

A travers un jugement du 4 juin 2009, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme et, au fond, le déclara fondé, de manière à avoir réformé la décision directoriale du 15 juillet 2008 en ce sens que les frais relatifs à un ordinateur et une imprimante de l'ordre de 2.743,41 euros sont à prendre en compte à titre de frais d'obtention, à avoir renvoyé le dossier au directeur pour exécution et pour transmission au bureau d'imposition compétent et à avoir condamné l'Etat aux frais de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 8 juillet 2009, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 4 juin 2009.

A l'appui de son appel, l'Etat reproche aux premiers juges d'avoir « *fondamentalement mis en cause* » le principe de la non-déductibilité des dépenses à caractère mixte consacré par l'article 12 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR ». Il fait rappeler que lorsque des dépenses du train de

vie privée servent à la fois à la profession, l'article 12 LIR s'opposerait en principe à leur déduction, sauf si une ventilation en parts privée et professionnelle peut être opérée nettement et sans trop de difficultés et sauf si la déduction intégrale de la dépense est exceptionnellement permise lorsque les motifs d'ordre professionnel l'emportent de loin sur les motifs d'ordre privé qui passent tout à fait à l'arrière-plan. Ainsi, dans la mesure où un ordinateur personnel est à l'heure actuelle susceptible de servir à de nombreux usages privés, il devrait être considéré comme relevant en principe de la sphère privée sauf s'il sert exclusivement à des fins professionnelles et une ventilation entre usages professionnel et privé ne pourrait être établie nettement et de manière contrôlable.

L'Etat soutient que si les premiers juges ont reconnu ces principes et même déclaré que la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt incombait au contribuable, ils n'auraient pas tiré en l'espèce les conséquences correctes de leurs propres conclusions en se contentant des simples déclarations et explications de l'intimé pour faire droit à sa demande sans requérir des preuves supplémentaires, de manière que la solution retenue par le tribunal aurait pour effet de reconnaître dorénavant le droit d'être cru sur parole à tout contribuable prétendant que son équipement informatique acquis à titre privé serait utilisé à des fins professionnelles. Or, d'après le représentant étatique, un examen des éléments du dossier révélerait le défaut de la preuve par l'intimé de l'usage professionnel quasi exclusif de l'équipement informatique en cause et ses déclarations se caractériseraient par une totale confusion et incohérence. Ainsi, tout d'abord, l'intimé n'aurait soumis aucune pièce et aucune indication quant à l'utilisation de l'imprimante. Quant à l'ordinateur portable, Monsieur ... ne pourrait apparemment pas faire la distinction entre les parts privée et professionnelle de l'utilisation de cet équipement dans la mesure où il aurait affirmé dans sa réclamation du 24 juin 2008 un usage professionnel quasi-exclusif à raison de plus de 90% et où il aurait par contre invoqué un usage professionnel exclusif devant les premiers juges. En outre, la déclaration de Monsieur ... qu'il travaillerait chaque semaine en moyenne 42 heures, dont 18 heures d'enseignement et 24 heures à la maison, dont 10 heures sur ordinateur, serait insuffisante et il serait incompréhensible pourquoi il n'utiliserait pas les ordinateurs mis généralement à la libre disposition de tout enseignant par les divers établissements scolaires. De même, les affirmations de l'intimé quant à l'absence de tout jeu sur l'ordinateur en cause et à l'installation de logiciels spécifiques en relation avec l'enseignement de chimie et quant à l'existence d'autres ordinateurs à la disposition des membres de sa famille resteraient à l'état de pure allégation, les pièces versées en cause concernant deux programmes acquis visant des acquisitions antérieures et postérieures à celle de l'ordinateur en cause. Le délégué du gouvernement relève à cet égard que l'intimé aurait acquis sur 5 années d'imposition (de 2003 à 2007) 3 ordinateurs qu'il aurait prétendu utiliser professionnellement à plus de 90% et dont il aurait sollicité la déduction comme frais d'obtention par voie d'amortissement, que la durée d'utilisation usuelle d'un ordinateur serait de 3 ans au moins, que « *le plus diligent des professeurs de chimie n'a certainement pas besoin de renouveler annuellement son équipement informatique* » et qu'en conséquence, il serait fort improbable que l'intimé ait utilisé le nouvel ordinateur à plus de 90% pour des besoins professionnels alors que ceci aurait déjà été le cas pour l'ordinateur acquis en l'année 2006.

Le délégué du gouvernement renvoie encore à un jugement du tribunal administratif du 22 juillet 2009 ayant rejeté le recours d'un autre enseignant tendant aux mêmes fins qu'en l'espèce en faisant une application, selon lui, correcte des principes ci-avants tracés à travers le constat de l'absence de la preuve d'utilisation quasi exclusive à des fins professionnelles.

Aux termes de l'article 105 LIR, « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes (...)* »,

tandis qu'aux termes de l'article 12, n° 1 LIR, « (...) ne sont déductibles (...) les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité ».

L'article 12 LIR pose ainsi le principe de l'interdiction de déduction des dépenses pour l'entretien personnel et du ménage du contribuable, donc des dépenses se situant dans la sphère d'utilisation des revenus, et y fait rentrer certaines dépenses de train de vie du contribuable qui profitent ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité. Si cette disposition interdit ainsi entièrement la déduction de dépenses privées présentant également un intérêt pour l'activité professionnelle du contribuable mais pour lesquelles les motivations d'ordre privé et professionnel sont intimement et inséparablement imbriquées, elle ne s'oppose pas à une ventilation de dépenses qui sont provoquées directement à la fois par des motifs privés et par l'activité professionnelle du contribuable pour autant que la partie professionnelle puisse être séparée nettement. La partie professionnelle ainsi dégagée de la dépense fait dès lors partie non pas de la sphère d'utilisation des revenus, mais de la sphère de réalisation des revenus et devient déductible en tant que frais d'obtention. La déduction partielle d'une dépense implique partant que le lien causal d'une partie de la dépense avec l'activité professionnelle puisse être établi de manière adéquate, que la partie professionnelle ne soit pas d'importance minime et que la ventilation puisse être opérée sur base d'éléments objectifs suffisants. Si, par contre, les dépenses servent exclusivement ou quasi exclusivement à des fins professionnelles, elles sont à considérer dans leur intégralité comme des frais d'obtention déductibles conformément à l'article 105 LIR.

Ces principes doivent trouver application notamment en ce qui concerne des dépenses pour l'acquisition de matériel informatique, de manière qu'un ordinateur personnel et ses accessoires faisant partie du patrimoine privé du contribuable sont à ranger parmi les biens de la sphère privée, sauf si ces biens servent à des fins professionnelles, au regard des critères exposés ci-dessus. Dans ce cadre, le tribunal a relevé à bon droit que la circonstance de l'usage actuellement répandu d'ordinateurs dans la majorité des ménages ne saurait en elle-même constituer un obstacle à la prise en considération d'un ordinateur et de ses accessoires faisant partie du patrimoine privé du contribuable comme instrument de travail.

En l'espèce, Monsieur ... a fait valoir dans le cadre de sa déclaration d'impôt pour l'année 2007, à titre de frais d'obtention en relation avec son occupation salariée en tant que professeur de chimie de l'enseignement secondaire, les frais d'acquisition relatifs à un ordinateur portable et à une imprimante à hauteur respectivement de 2.497,25 et 246,16 euros suivant factures respectives des 3 et 22 août 2007. Même si Monsieur ... a fait état, dans sa réclamation du 24 juin 2008, d'une utilisation professionnelle exclusive ou quasi exclusive de ce matériel, tandis que durant la procédure contentieuse, il fait valoir que ledit matériel aurait été utilisé exclusivement à des fins professionnelles, il se dégage clairement de son argumentation telle que précisée et affinée en instance d'appel qu'il prétend non pas à une ventilation de ces frais d'acquisition en parties privée et professionnelle sur base d'éléments objectifs suffisants par application conjointe des articles 12 et 105 LIR, mais à la déduction intégrale desdits frais d'acquisition en tant que frais d'obtention tels que définis par l'article 105 LIR sur base d'une utilisation professionnelle de l'ordinateur portable et de l'imprimante qui serait tellement prépondérante qu'un éventuel usage privé sporadique devrait être considéré comme minime et non préjudiciable à cette qualification.

En ce qui concerne la preuve à rapporter par le contribuable dans ce cadre, la Cour rejoint le tribunal en ce qu'il a estimé que, s'il est exact que la charge de la preuve des faits

libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives et qu'en vertu des dispositions du § 171 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », le contribuable a l'obligation d'établir l'exactitude de sa déclaration d'impôt en cas de doute émis par le bureau d'imposition conformément au § 205 AO, il n'en reste pas moins que la preuve des déclarations ne peut, en vertu du § 171 AO, être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable (« *soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann* ») et que le contribuable doit rapporter, dans la mesure de ce qui est raisonnable, des éléments de nature à convaincre l'autorité compétente de ses affirmations.

En l'espèce, il est vrai, comme l'a relevé le délégué du gouvernement, que Monsieur ... avait déjà fait état de l'acquisition d'un ordinateur et d'une imprimante ensemble la déduction des frais d'acquisition afférents comme frais d'obtention sur base d'une utilisation professionnelle exclusive au titre de l'année d'imposition 2003, ainsi que de l'acquisition d'un ordinateur utilisé à des fins professionnelles au titre de l'année d'imposition 2006 et qu'eu égard à ces acquisitions successives, le délégué du gouvernement a contesté l'utilisation professionnelle prépondérante de l'ordinateur portable et de l'imprimante achetés au cours de l'année 2007.

Cependant, Monsieur ... rencontre ces contestations en exposant que les ordinateurs achetés respectivement en 2003 et 2006 étaient des ordinateurs « *desk-top* », que celui acquis en 2006 était appelé à remplacer celui acquis en 2003 qui était tombé en panne, une réparation s'étant avérée trop onéreuse par rapport à l'achat d'un nouvel ordinateur, et que l'ordinateur litigieux était par contre un modèle portable qu'il pouvait utiliser tant au lycée que pour les préparations à la maison.

En outre, l'intimé fait valoir qu'il aurait installé sur l'ordinateur portable exclusivement des logiciels en relation directe avec sa profession, dont notamment les logiciels « *MathType* » et « *Chemdraw* » pour la visualisation de formules et équations mathématiques et chimiques. Même si les pièces versées en cause afin de documenter ces acquisitions de logiciels sont, comme le délégué du gouvernement l'a épinglé, relatives à des achats en 2006 et 2008, l'intimé a fait préciser qu'il s'agissait, d'une part, d'un achat antérieur du logiciel « *Chemdraw* » transféré sur l'ordinateur portable litigieux dès après son acquisition et, d'autre part, d'une nouvelle version plus performante du programme « *MathType* » antérieurement déjà installé sur ledit ordinateur.

L'intimé justifie l'usage professionnel exclusif, sinon quasi exclusif par la nécessité de préparer les cours par lui dispensés et d'effectuer par ordinateur d'autres tâches liées à sa profession. Il fait ainsi valoir qu'il travaillerait environ 42 heures par semaine, dont 18 heures d'enseignement et 24 heures à la maison, et que pendant ces 24 heures il utiliserait pendant environ 14 heures son ordinateur, en donnant le détail des tâches ainsi accomplies en ayant recours à l'ordinateur. Il expose encore utiliser ledit ordinateur pendant 4 à 5 heures par semaine au lycée pour y dispenser des cours de chimie, et pendant 9 heures par trimestre pour inscrire via internet les notes des élèves. Il souligne qu'il serait obligé d'avoir recours à l'internet par l'intermédiaire de son ordinateur portable, en citant les tâches ainsi effectuées, dont notamment l'accès au réseau interne au lycée pour recueillir et transmettre des informations et la communication par e-mail avec ses collègues, la direction du lycée et le ministère. Quant à l'imprimante, il expose l'avoir acquise au motif qu'elle était dotée d'une fonction spéciale d'impression de diapositives/films lui permettant d'insérer du matériel filmé par ses soins dans les supports de ses cours de chimie. Il précise que son ménage disposerait

d'autres ordinateurs, de manière que l'utilisation privée de l'ordinateur litigieux ne serait pas nécessaire, et qu'il utiliserait l'ordinateur portable à la maison exclusivement dans son local de travail.

Il rencontre l'argument du délégué du gouvernement d'une disponibilité d'ordinateurs au sein du lycée en précisant que le Lycée technique ... disposerait pour un total de 164 enseignants de huit ordinateurs fixes installés dans la salle des professeurs et dépourvus de logiciels spéciaux, que ces ordinateurs connectés au réseau interne du lycée seraient très lents en cas d'utilisation parallèle par un grand nombre d'utilisateurs et qu'ils ne seraient plus accessibles en semaine après 18 heures et les week-ends.

La Cour rejoint le tribunal dans son analyse que ces explications détaillées de Monsieur ... tant sur la nécessité et l'intérêt de l'utilisation d'un ordinateur et d'une imprimante dans le cadre de son activité professionnelle que sur la manière de laquelle cet équipement informatique est utilisé à des fins professionnelles sont plausibles et concordantes et qu'elles n'ont en tant que telles pas été remises en cause par le directeur dans la mesure où celui-ci a admis que Monsieur ... utilise couramment ou même de façon prépondérante l'ordinateur pour de multiples tâches en relation avec son emploi. La Cour partage de même la conclusion du tribunal que ces mêmes déclarations de l'intimé sont de nature à corroborer son affirmation basée sur une utilisation professionnelle exclusive, sinon quasi exclusive des équipements au vu de la multitude des tâches professionnelles accomplies à l'aide de l'ordinateur litigieux et de la déclaration de l'intimé que son ménage dispose d'autres ordinateurs utilisés à des fins privées, pour le moins la présence de l'ordinateur acquis en l'année 2006 étant documentée en cause.

Cette conclusion ne se trouve pas valablement éternuée par la critique du délégué du gouvernement relative au risque de consacrer le droit pour le contribuable d'être cru sur parole sans preuve concrète, étant donné que la conclusion ci-avant dégagée à partir de l'ensemble des éléments de fait soumis à la Cour n'implique pas d'une manière générale la reconnaissance de l'utilisation professionnelle de matériel informatique sur base de la simple affirmation du contribuable, mais que cette reconnaissance reste conditionnée par l'activité concrète du contribuable, en l'occurrence la nature et les modalités de l'enseignement dispensé, et par la présentation d'éléments précis et concordants qui étayaient la nécessité de l'utilisation professionnelle du matériel informatique et l'affectation exclusive, sinon quasi exclusive dudit matériel à ces fins.

En présence de ces éléments, la Cour considère, à l'instar du tribunal, que la partie appelante ne saurait se retrancher derrière le simple constat de l'absence d'une preuve circonstanciée que l'utilisation du matériel informatique en cause n'est pas en partie privée sans rencontrer concrètement et utilement les déclarations de Monsieur ..., étant donné qu'une telle exigence reviendrait à imposer au contribuable une charge de preuve négative qui dépasse ce qui peut être considéré comme raisonnable au regard du § 171 AO. Il s'y ajoute que l'intimé a légitimement insisté sur ce que le bureau d'imposition n'aurait à aucun moment demandé des informations supplémentaires de sa part, ni une démonstration de l'ordinateur en cause, ainsi qu'il lui aurait incombé conformément au § 205 (2) AO afin de voir clarifier ses doutes sur la réalité des déclarations du contribuable.

Il s'ensuit que c'est à juste titre que le tribunal a décidé que Monsieur ... a établi un usage professionnel exclusif, sinon quasi exclusif de l'ordinateur portable et de l'imprimante par lui acquis en l'année 2007, une utilisation partielle privée d'une importance suffisante pour imprimer à l'acquisition de ce matériel informatique un caractère mixte ne se dégageant pas des éléments en cause, de manière que le prix d'acquisition de ce matériel doit être qualifié comme frais d'obtention dans son intégralité. Par voie de conséquence, l'appel est



d'ores et déjà à rejeter comme n'étant pas fondé en ce qu'il tend à voir dénier cette qualification aux acquisitions litigieuses.

Si c'est partant à bon droit que le tribunal a prononcé la réformation de la décision directoriale lui déférée en ce sens que les frais relatifs à l'acquisition d'un ordinateur et à une imprimante de l'ordre de 2.743,41 euros sont à qualifier de frais d'obtention, la Cour ne peut pas confirmer cette réformation en ce qu'elle revient à imposer la prise en compte de ces frais sans autres restrictions et elle se voit amenée à préciser plus en avant le *quantum* de la réformation.

En effet, en premier lieu, il se dégage du dossier fiscal soumis en cause que le bureau d'imposition avait reconnu, dans le cadre de l'imposition de Monsieur ... pour l'année 2006, l'acquisition de l'ordinateur « *desk-top* » au cours de cette année comme étant entièrement causée par son activité professionnelle et qualifié le montant intégral de cette acquisition à hauteur de 1.362,60 euros comme frais d'obtention. Cependant, il avait admis en déduction pour cette année seulement un tiers du prix d'acquisition soit  $(1.362,60 : 3 =) 454,20$  euros en procédant, conformément à l'article 106 LIR, à un amortissement de cet ordinateur sur une durée usuelle d'utilisation fixée à trois années.

En second lieu, l'acquisition de l'ordinateur portable appert comme ayant eu lieu au début du mois d'août 2007 au vu de la date du 3 août 2007 renseignée comme étant à la fois celle de la facture afférente et du paiement, tandis que l'imprimante a été acquise le 22 août 2007 d'après la facture afférente portant la date de ce jour.

Eu égard à ces faits et aux développements ci-avant, il y a lieu de considérer, en l'absence de contestations utiles afférentes de l'appelant et par continuité de la situation qualifiée comme telle par le bureau d'imposition pour l'année 2006, que Monsieur ... avait utilisé jusqu'au mois de juillet 2007 l'ordinateur « *desk-top* » à des fins professionnelles et qu'il utilisait à partir d'août 2007 le nouvel ordinateur portable avec la nouvelle imprimante à ces mêmes fins, de manière à être considéré avoir réaffecté l'ordinateur « *desk-top* » à un usage privé à partir de ce même moment.

Partant, l'amortissement de l'ordinateur « *desk-top* » doit être considéré comme causé par l'activité professionnelle de Monsieur ... pour la période de janvier à juillet 2007 et le montant afférent de  $(454,20 \times 7/12 =) 264,95$  euros est déductible en tant que frais d'obtention.

Pour le restant de l'année, l'acquisition de l'ordinateur portable et de l'imprimante en août 2007 s'analyse en une acquisition d'instruments de travail au sens de l'article 106 (1) LIR et est à déclarer déductible par la voie de l'amortissement prévu par cette même disposition. Quant à l'ordinateur, cette annuité peut être déterminée, à l'instar de ce que le bureau d'imposition avait retenu pour l'année 2006, sur base d'une durée usuelle d'utilisation à raison cette fois-ci de 3 années à  $(2.497,25 : 3 =) 832,42$  euros. Au regard de la date d'acquisition de l'ordinateur, la partie de l'annuité d'amortissement déductible du chef de l'année 2007 s'élève partant à  $(832,42 \times 5/12 =) 346,84$  euros. Quant à l'imprimante, il y a lieu de faire application, conformément à l'article 106 (1) LIR qui y renvoie, des dispositions de l'article 34 LIR et d'admettre son prix d'acquisition de 246,16 euros en déduction au titre d'amortissement intégral à charge de l'année d'acquisition, étant précisé qu'une imprimante doit en principe être qualifiée de bien économique propre au sens de l'article 19 LIR en ce qu'elle a une valeur individuelle et est susceptible d'une utilisation autonome indépendamment d'un ordinateur prédéterminé.

Il s'ensuit que, si l'appel sous analyse laisse d'être fondé en ce qui concerne le principe de la qualification des frais d'acquisition litigieux comme frais d'obtention, il est partiellement justifié en ce qui concerne le *quantum* de la réformation et que la décision directoriale déférée du 15 juillet 2008 encourt finalement la réformation en ce sens qu'un montant total de (264,95 + 346,84 + 246,16 =) 857,95 euros est à déduire du revenu d'une occupation salariée pour l'année d'imposition 2007 de Monsieur ... en tant que frais d'obtention du chef des amortissements successifs des deux ordinateurs et de l'amortissement intégral de l'imprimante utilisés à des fins professionnelles.

L'appel ayant été déclaré non fondé quant au principe de la qualification des frais d'acquisition litigieux comme frais d'obtention, il y a lieu de relaisser l'intégralité des dépens d'appel à charge de l'Etat.

### PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 8 juillet 2009 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, confirme le jugement entrepris du 4 juin 2009 en ce qu'il a réformé la décision directoriale déférée du 15 juillet 2008 en ce sens que les frais relatifs à l'ordinateur portable et à l'imprimante acquis durant l'année 2007 sont à qualifier de frais d'obtention,

cependant, par réformation dudit jugement et relativement au *quantum* de la déduction afférente à admettre, dit que la décision directoriale déférée du 15 juillet 2008 encourt la réformation en ce sens qu'un montant total de (264,95 + 346,84 + 246,16 =) 857,95 euros doit être déduit du revenu d'une occupation salariée de Monsieur ... en tant que frais d'obtention du chef des amortissements partiels successifs des deux ordinateurs et de l'amortissement intégral de l'imprimante utilisés respectivement à des fins professionnelles,

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Henri CAMPILL, premier conseiller,

Serge SCHROEDER, conseiller,

et lu à l'audience publique du 11 février 2010 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE